

Cass. pen. sez. III, 15 dicembre 2016 (dep. 14 marzo 2017), n. 12160
– Pres. Ramacci – Rel. Andreazza

Reati tributari – Prescrizione – Diritto europeo

In tema di reati tributari, il superamento dell'importo di Euro 50.000,00 non può essere ritenuto di per sè solo idoneo, in mancanza di una precisa determinazione in tal senso da parte del giudice comunitario, a connotare la gravità della frode; ne consegue che, ove non si sia in presenza di un danno già di rilevantissima gravità, appaiono necessari, per connotare la gravità, ulteriori elementi, quali in particolare l'organizzazione posta in essere, la partecipazione di più soggetti al fatto, l'utilizzazione di "cartiere" o società-schermo, l'interposizione di una pluralità di soggetti, l'esistenza di un contesto associativo criminale.

Il testo integrale della sentenza è accessibile sul sito della rivista.

La nozione "debole" di frode e l'interpretazione teleologica della prescrizione

SOMMARIO: 1. La vicenda oggetto di giudizio. – 2. La sentenza Taricco "in pillole". – 3. I presupposti "europei" per la disapplicazione della interruzione della prescrizione. – 4. Riflessioni.

1. La vicenda oggetto di giudizio.

La sentenza in commento affronta il tema della possibile disapplicazione della disciplina italiana dell'interruzione della prescrizione, in funzione della tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, secondo gli innovativi principi enunciati dalla nota sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ("CGUE") nel caso "Taricco" (CGUE, Grande Sezione, 8 settembre 2015, C-105/14; di seguito anche "sentenza Taricco").

Il caso. Era contestato il reato di cui all'art. 5 d. lgs. 74/2000 (omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ed IVA) al rappresentante legale di un'associazione, in relazione agli esercizi di imposta 2006-2010.

I giudici di merito non avevano dichiarato l'estinzione del reato contestato per intervenuta prescrizione, in relazione al periodo d'imposta 2007, applicando al caso di specie proprio i principi enunciati dalla sentenza Taricco.

L'imputato proponeva quindi ricorso per Cassazione, contestando l'inesistenza, nel caso di specie, dei presupposti applicativi delle regole enunciate dalla CGUE e fatte proprie dalla Corte di Cassazione.

Tutto l'iter logico della pronuncia degli Ermellini verte su tale questione, di estremo interesse, giacché tocca uno dei temi più delicati della politica criminale italiana, oggetto di riflessioni teoriche e, attualmente, anche di dibattito pubblico.

2. La sentenza Taricco “in pillole”.

Secondo la sentenza Taricco, sinteticamente, il regime dell'interruzione della prescrizione per non più di un quarto del termine massimo, di cui all'art. 161, comma 2 c.p.p., potrebbe presentare, nei singoli casi concreti, profili di contrasto con il Diritto Europeo ed in particolare (v. par. 50 sentenza) con l'art. 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (“TFUE”), nella misura in cui impone agli Stati membri l'adozione:

a) di “misure dissuasive e tali da permettere una protezione efficace” contro la frode e le altre attività illegali lesive degli interessi finanziari UE;

b) allo stesso scopo, di misure identiche a quelle previste per la tutela degli interessi finanziari statali.

La “lotta contro la frode”, quale specifico obbligo a carico degli Stati membri, deriverebbe anche dal combinato disposto degli artt. 4, comma 3, del Trattato dell'Unione Europea (“TUE”) e della direttiva “quadro” in materia di IVA, 2006/112.

Nel ragionamento sviluppato dalla CGUE, la lotta contro la frode può implicare la necessità, inderogabile, di sanzioni penali “efficaci e dissuasive” per le condotte fraudolente lesive dell'interesse finanziario dell'UE. Siffatto obbligo di incriminazione troverebbe fondamento normativo specifico in alcune previsioni della cd. Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari dell'UE (di seguito anche “Convenzione PIF”), Atto del Consiglio Europeo 26 luglio 1995, contenenti la norma definitoria della nozione di “frode grave per gli interessi finanziari dell'UE” ed il correlativo obbligo della previsione di sanzioni detentive. Si tratta:

- dell'art. 1, par. 1, lett. b), secondo cui per “*frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee*” deve intendersi “*in materia di entrate, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse*”;
- dell'art. 2, par. 1, secondo cui “*ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte di cui all'articolo 1 nonché la complicità, l'istigazione o il tentativo relativi alle condotte descritte all'articolo 1, paragrafo 1 siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno, nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l'extradizione, rimanendo inteso che dev'essere considerata frode grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a 50 000 ECU*”.

Poiché, tra le cc. dd. risorse proprie dell'UE (art. 2, par. 1, lett. b) decisione Euratom del Consiglio 2007/436) sono incluse anche le entrate IVA, occorrerebbe valutare se dall'applicazione dell'art. 161, comma 2 c.p.p. “*consegue, in un numero considerevole di casi, l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave, perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti prima che la sanzione penale prevista dalla legge possa essere inflitta con decisione definitiva*” (par. 46 sentenza Taricco), giacché in tal caso le misure previste dal diritto nazionale a tutela degli interessi finanziari UE non sarebbero “effettive

e dissuasive”. Parimenti, il giudice nazionale dovrebbe valutare, sotto lo stesso profilo, un’eventuale disparità di tutela penale tra gli interessi finanziari europei e quelli nazionali (art. 325, comma 2 TFUE; v. par. 48 sentenza Taricco)

In presenza della diagnosi di “non effettività - dissuasività”, il giudice nazionale dovrebbe disapplicare l’art. 161 comma 2 c.p., per diretto contrasto con l’art. 325 TFUE (parr. 49-52 sentenza Taricco).

3. I presupposti “europei” per la disapplicazione della interruzione della prescrizione.

La sentenza in esame riassume efficacemente la giurisprudenza della Corte di Cassazione sui criteri di recepimento degli insegnamenti della sentenza Taricco, in particolare sotto tre profili.

In primo luogo, vengono ripercorse le sentenze che hanno individuato il nucleo precettivo fondamentale della pronuncia della CGUE (v. Cass. pen. Sez. III, ud. 17.9.2016, dep. 20.1.2016, n. 2210) nell’obbligo di applicare ai reati tributari in materia di IVA la disciplina dell’interruzione della prescrizione prevista per i più gravi reati attribuiti alla competenza del Procuratore Distrettuale, ai sensi dell’art. 51, commi 3-bis e 3-quater c.p.p.

Per effetto dell’applicazione di tale, più restrittivo, regime, in sostanza, il termine prescrizione ricomincia a decorrere per intero dall’atto interruttivo, senza la limitazione al quarto del massimo.

Si passa, in seconda battuta, alle pronunce successive alla Taricco (v. sempre Cass. pen. Sez. III, ud. 17.9.2016, dep. 20.1.2016, n. 2210) per le quali l’obbligo di disapplicazione del regime *ex art. 161, comma 2 c.p.p.* dovrebbe estendersi “*a qualsiasi reato tributario che comporti, nel caso concreto, l’evasione in misura grave di tributi IVA*”. L’assunto si fonda sul dato letterale dell’art. 325 TFUE, che amplia gli obblighi di “misure adeguate” degli Stati membri a tutte le “*altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione*”.

Nelle stesse pronunce – ed è su questo terzo profilo che la sentenza in esame si dilunga maggiormente – veniva evidenziato come, secondo i dettami della sentenza Taricco, la terza condizione di operatività della disapplicazione sia la sussistenza, in concreto: 1) di una “frode”; 2) definibile come “grave” 3) ricorrente in un “numero considerevole di casi”. Delle tre nozioni, quella di “gravità”, in particolare, non sembra essere concretamente definita dalla CGUE, cosicché sarebbe compito del giudice nazionale – in conformità agli insegnamenti più generali della giurisprudenza europea, a partire dal “caso Granital” – risolvere l’*impasse*, che di fatto si risolve in un’antinomia tra diritto interno (artt. 160 e 161 c.p.) e diritto UE (art. 325 TFUE).

Circa il concetto di “frode”, in particolare, a partire dall’ordinanza Cass. pen. Sez. III, ud. 30.3.2016, dep. 8.7.2016, n. 28346 (la quale ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell’art. 2 l. 2.8.2008, n. 43, sotto i profili di cui diremo *infra*) risulta essersi consolidato in giurisprudenza l’assunto per cui le fattispecie a struttura fraudolenta, nel senso “comu-

nitario” dell’accezione, non sarebbero esclusivamente quelle caratterizzate dalla frode in senso oggettivo, *“ma anche le altre fattispecie che, pur non richiamando espressamente tale connotato della condotta, siano dirette all’evasione dell’IVA”* (così l’ordinanza n. 28346 citata, ma anche, pedissequamente, Cass. Pen. Sez. III, ud. 7.6.2016, dep. 24.10.2016, n. 44584).

La suddetta “assimilazione” di fattispecie incriminatrici, evidentemente eterogenee sotto il profilo dell’elemento oggettivo, si basa sulla *“considerazione che proprio nelle operazioni fraudolente più complesse ed articolate (come le c.d. frodi carosello), e dunque maggiormente insidiose per il bene giuridico tutelato, le singole condotte, astrattamente ascrivibili alla tipicità di fattispecie penali prive del requisito espresso della fraudolenza soprattutto a quelle di cui al D. lgs. n. 74 del 2000, artt. 5, 8 e 10 ter, – rappresentano la modalità truffaldina dell’operazione; sarebbe intrinsecamente irragionevole disapplicare le norme viziate da “illegittimità comunitaria”, in relazione alle sole fattispecie connotate dal requisito espresso della fraudolenza, e non disapplicarle nelle fattispecie – strettamente connesse sotto il profilo fattuale, ed indispensabili per la configurazione del meccanismo frodatario non connotate dal medesimo requisito”*.

L’argomentazione non manca di essere supportata dal richiamo alle illustrate definizioni di cui agli artt. 1 e 2 della Convenzione PIF.

La “gravità” della frode è stata invece disancorata dagli Ermellini dal limite tassativo dei 50.000 ECU / Euro, espresso dell’art. 2 della Convenzione PIF: essa deve essere riscontrata dal giudice di merito avuto riguardo ai criteri per la determinazione della gravità del reato di cui all’art. 133, comma 1 c. p., con la conseguenza che *“ove non si sia in presenza di un danno già di rilevantissima gravità ... per milioni di Euro, appaiono necessari, per connotare la gravità, ulteriori elementi, quali in particolare l’organizzazione posta in essere, la partecipazione di più soggetti al fatto, l’utilizzazione di “cartiere” o società-schermo, l’interposizione di una pluralità di soggetti, l’esistenza di un contesto associativo criminale”*.

Infine, quanto al cd. “numero considerevole di casi di frode”, anche la diagnosi circa l’esistenza di tale requisito risulta tributaria di accertamenti di fatto, che il giudice di merito deve compiere in ordine alle caratteristiche della fattispecie concreta, considerando *“il numero e la gravità dei diversi episodi di frode per i quali si procede, nonché il contesto complessivo e le ragioni di connessione fra gli stessi”* e potendo bastare *“anche una singola frode solo qualora questa sia di rilevantissima gravità”*.

4. Riflessioni.

Nel caso deciso dalla sentenza in commento, nel quale era contestato esclusivamente il reato di cui all’art. 5 d. lgs. 74/2000, ossia l’omessa presentazione della dichiarazione fiscale a fini IRPEF/IRES ed IVA – dunque una fattispecie che di “fraudolento”, in senso oggettivo, ha ben poco – gli Ermellini concludono per l’inapplicabilità dei principi di cui alla sentenza Taricco, per l’inesistenza del requisito della “gravità della frode”, desunta non soltanto dalla modesta entità dell’evasione riscontrata, ma anche dalla mancanza di *“condotte denotanti una spiccata capacità criminale o una particolare organizzazione di mezzi o la partecipazione di più soggetti o l’interposizione fittizia di più società nelle singole operazioni”*.

Come noto, la citata ordinanza della Corte di Cassazione n. 28346 del 2016 ha sottoposto l’orientamento espresso nella sentenza Taricco al vaglio del Giudice delle Leggi, sollevando questione di legittimità costituzionale dell’art. 2 l. 2.8.2008, n. 43, di adeguamento dell’ordinamento italiano al Trattato di Lisbona, per contrasto con i principi costituzionali fondamentali in materia penale, da intendersi quali “controlimiti” all’ingresso del diritto europeo – anche giurisprudenziale – nell’ordinamento italiano.

Di recente, la Corte Costituzionale ha accolto i dubbi degli Ermellini e, con ordinanza ud. 23.11.2016, dep. 26.1.2017, n. 24, ha formulato rinvio pregiudiziale alla CGUE in ordine all’interpretazione dell’art. 325 TFUE e dei principi della Taricco alla luce dei principi supremi dell’ordinamento costituzionale italiano, tra cui il principio di legalità in materia penale.

Sono innumerevoli i profili di possibile frizione del ragionamento della CGUE con i cardini del sistema penale italiano: nell’ambito delle questioni di legittimità costituzionale, sono state poste maggiormente in risalto, dagli operatori come dagli autori, le questioni:

1) del rispetto della tassatività – determinatezza in materia penale – da estendersi anche all’istituto della prescrizione – intaccata dalla possibilità per il giudice nazionale di agganciare all’applicazione di concetti indeterminati (a detta degli stessi Ermellini) come quelli di “gravità” o di “numero considerevole di casi”, l’operatività di un regime prescrizionale di minore o di maggior rigore, di fatto neutralizzando il carattere generale ed astratto delle previsioni di legge - comprese quelle sulla prescrizione - tipico dei regimi giuridici di *civil law*;

2) della irretroattività della legge penale, violata dall’applicabilità – mai messa in discussione dalla giurisprudenza europea, ma anche da una parte di quella italiana – del regime prescrizionale più rigoroso a fattispecie concrete di evasione fiscale risalenti a momenti anteriori alla discussa pronuncia della CGUE.

A fronte di ciò, riteniamo che si possa evidenziare un altro dato problematico emergente dagli orientamenti della giurisprudenza italiana “post-Taricco”, sempre legato al rispetto dei fondamentali principi penalistici, ma secondo una sfumatura ulteriore.

L’effetto dirompente generato nel diritto vivente italiano dalla sentenza della CGUE non è legato, a ben vedere, esclusivamente all’introduzione della possibilità per il giudice di merito di individuare il regime prescrizionale concretamente applicabile, attraverso la verifica delle specifiche caratteristiche degli episodi criminosi *sub iudice* (tale è, all’evidenza, l’effetto perverso delle nozioni di “frode grave” e di “considerevole numero di casi”, coniate dalla Taricco).

L’estensione dei principi comunitari alla totalità dei reati tributari di cui al d. lgs. 74/2000 è infatti passata anche attraverso peculiari argomentazioni dei giudici italiani, secondo cui sarebbe possibile affrancarsi dalle nozioni positive di “frode” o “fraudolenza” per agganciarsi a quelle contenute nelle norme internazionali. Ciò è avvenuto malgrado le stesse disposizioni della Convenzione PIF, come pure le norme europee – al pari di ogni disposizione sovranazionale che codifica gli impegni internazionali assunti da uno Stato contraente – prevedessero il necessario filtro delle disposizioni legislative per l’attuazione degli obblighi internazionali nel diritto interno.

L'abbandono di una nozione oggettiva di frode, a favore di una di stampo soggettivistico, incentrata soltanto sulla finalità di evasione dei tributi armonizzati, è stato giustificato dai giudici nazionali in forza di un'argomentazione giuridica di stampo teleologico, fondata su una diagnosi di irragionevole disparità di trattamento tra casi simili, tra fattispecie concrete ritenute meritevoli di identico trattamento sanzionatorio, ancorché ascrivibili a previsioni incriminatrici eterogenee: quelle con struttura obiettiva incentrata sull'inganno penalisticamente inteso; quelle che, pur non incorporando nella condotta la *fraus*, tuttavia ricorrono nelle aggressioni più insidiose – ancorché non “fraudolente” – agli interessi finanziari europei. In parole povere: sarebbe irragionevole far prescrivere più rapidamente, dicasi, il reato di cui all'art. 5 d. lgs. 74/2000 (omessa presentazione della dichiarazione fiscale), che ben può ricorrere in una “frode carosello”, rispetto a quello ex art. 2 d. lgs. 74 cit. (dichiarazione fraudolenta con uso di fatture per operazioni inesistenti) per il solo fatto che nella struttura obiettiva del primo manchino artifici, raggiri, o inganno. Si ha “frode europea” sia nel primo che nel secondo caso.

Si nasconde, all'interno di siffatto modo di argomentare, l'applicazione del procedimento analogico per dilatare la sfera del penalmente rilevante, ancorché non attraverso l'estensione dell'ambito applicativo delle singole fattispecie incriminatrici astratte a casi non previsti, bensì tramite l'assimilazione di differenti fattispecie concrete, ascrivibili a differenti norme incriminatrici astratte, ai fini dell'applicazione di un più rigoroso regime prescrizionale, *id est* quello coniato “su misura” per i reati tributari dalla giurisprudenza della CGUE.

Si spiega così come i precetti della sentenza Taricco, in origine dettati per fattispecie caratterizzate da disegni criminosi elaborati e complessi – dalla “frode carosello” alle infinite forme della criminalità organizzata transnazionale – abbiano finito per essere invocati dalla pubblica accusa in un caso, come quello in esame, nel quale si discuteva della semplice omessa presentazione della dichiarazione fiscale da parte di un'associazione non lucrativa, e la cui decisione, lungi dal fondarsi su una diagnosi di atipicità del fatto per mancanza di un'effettiva, obiettiva “frode”, si è invece basata sul rilievo di mancanza di gravità concreta della condotta, valutata secondo gli insegnamenti europei.

C'è da chiedersi, a fronte di simili degenerazioni interpretative, se davvero fossero questi gli esiti applicativi avuti di mira dalla giurisprudenza europea.

Con ciò non intendiamo certamente porre in secondo piano le problematiche inerenti i possibili riflessi sul sistema costituzionale italiano della sentenza Taricco, i cui profili di frizione con i principi costituzionali fondamentali in materia penale meritano pur sempre di essere stigmatizzati. Riteniamo, tuttavia, che l'effetto dirompente degli illustrati principi giurisprudenziali europei nel nostro ordinamento penale possa essere stato amplificato da certe tendenze interpretative, tuttora caratterizzanti il diritto penale giurisprudenziale italiano, dirette a valorizzare “le esigenze di tutela” piuttosto che l'ossequio alla legalità formale, nel definire l'ambito applicativo delle norme penali. A quanto pare, non soltanto delle norme penali incriminatrici.